

# DETERMINAN KUALITAS OPINI AUDIT PEMERINTAH DAERAH

Fitria Ika Siwi Rahayu  
Fidiana

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Surabaya, Jl. Menur Pumpungan No.30, Surabaya 60118  
surel: fidiana@stiesia.ac.id

<http://dx.doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9016>



Jurnal Akuntansi Multiparadigma  
**JAMAL**  
Volume 9  
Nomor 2  
Halaman 267-279  
Malang, Agustus 2018  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:

**11 Mei 2018**

Tanggal Revisi:

**28 Agustus 2018**

Tanggal Diterima:

**31 Agustus 2018**

**Abstrak: Determinan Kualitas Opini Audit Pemerintah Daerah.** Studi ini bermaksud menguji ketidakpatuhan pada regulasi dan kelemahan sistem pengendalian internal terhadap kualitas opini audit pemerintah daerah. Metode yang digunakan adalah uji regresi logistik biner pada auditor pemerintah di 39 kabupaten/kota Provinsi Jawa Timur. Studi ini menemukan bahwa tingkat materialitas merupakan penyebab utama dari kualitas opini audit. Peningkatan temuan auditor jika dibandingkan dengan tahun sebelumnya belum tentu bersifat material. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) juga menyebutkan bahwa penentuan materialitas dipengaruhi oleh luasnya cakupan pemeriksaan, waktu, sifat, serta evaluasi *outcome*.

**Abstract: Determinants of the Quality of Local Government Audit Opinions.** This study intends to examine non-compliance with regulations and weaknesses of the internal control system to the quality of local government audit opinions. The method used is a binary logistic regression test on government auditors in 39 districts/cities in East Java Province. This study finds that the level of materiality is the main cause of the quality of audit opinion. Increasing the auditor's findings when compared with the previous year is not necessarily material. The State Financial Examination Standard also states that the determination of materiality is influenced by the extent of the examination, time, nature, and outcome evaluation.

**Kata kunci:** ketidaktaatan regulasi, sistem pengendalian internal, temuan auditor

Tuntutan masyarakat mengenai transparansi dan pengelolaan keuangan yang akuntabel mendesak pemerintah menerbitkan laporan keuangan yang berkualitas. Kualitas laporan keuangan dapat diwujudkan melalui perolehan opini dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Tuntutan akuntabilitas ini berasal dari masyarakat luas sehingga membuat tekanan dan pengawasan publik. Hal ini mendorong pemerintah daerah wajib memiliki sistem pengendalian Internal yang baik. Selain itu, meningkatnya sumber pendapatan daerah juga menuntut peningkatan pengendalian Internal (Aikins, 2012). Ini berarti ukuran pemerintah daerah dapat menyebabkan lemahnya sistem pengendalian internal yang selanjutnya akan berdampak pada opini audit. Selanjutnya, Pearson (2014) dan Fan (2012) mengutara-

kan bahwa opini merupakan cermin dari pengendalian pemerintahan atas pengelolaan keuangan, yang berarti pula menjadi cerminan atas akuntabilitas, integritas, legitimasi, dan konsep *value for money* entitas sektor publik (Elder, Lowensohn, & Reck, 2015; Pahlevi & Setiawan, 2017; Reddic, Shelton, & Shmagel, 2017).

Hasil audit dari BPK menunjukkan adanya peningkatan kualitas opini yang diperoleh pemerintah daerah menjadi opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) hingga tahun 2015. Opini WTP pada tahun 2015 adalah 47% kemudian meningkat menjadi 58% di tahun 2016. Ini menunjukkan bahwa hampir separuh entitas pemerintah daerah memperoleh opini WTP. Atas opini WTP ini publik masih belum percaya terhadap hasil pemeriksaan BPK. Muncul penilaian

baru bahwa laporan keuangan yang dinilai kewajarannya tidak mencerminkan keadaan sesungguhnya pada pemerintah daerah dengan opini WTP (Pamungkas, Ibtida, & Avri-an, 2018)

Berdasarkan hasil pemeriksaan BPK TA 2014, ditemukan bahwa opini di Provinsi Jawa Timur menurun sejak dua tahun sebelumnya, yaitu sebelumnya memperoleh WTP kemudian memperoleh opini WDP. Opini ini dikaitkan dengan ketidaktaatan terhadap regulasi dan kelemahan sistem kendali Internalnya. Tren peningkatan opini di Jawa Timur ditemukan tidak sebaik di Provinsi Jawa lainnya seperti Jawa Barat, Jawa Tengah, dan Yogyakarta. Perolehan opini WTP TA 2016 di Jawa Timur masih di bawah 80% yaitu 78,9%, sementara Provinsi Jawa Barat, DIY, dan Jawa Tengah lebih dari 85%. Dalam hal opini WDP TA 2016, Jawa Timur memperoleh 21,1%, berada diatas provinsi tersebut. Opini ini didasarkan atas temuan BPK yang secara umum dikaitkan dengan ketidaktaatan terhadap regulasi dan kelemahan sistem pengendalian Internal yang berdampak finansial, seperti menyebabkan kerugian daerah dan kekurangan penerimaan. Oleh karena itu, pengendalian internal perlu dikelola secara efektif (Albrecht, Malagueno, Holland, & Sanders, 2012; Carlson, Cowen, & Fleming, 2014; Charron & Lapuente, 2010; Dahlstrom, Lapuente, & Teorell, 2012; Coetzee, 2016; Ferraz & Finan, 2011; Pacini, Hopwood, & Sinclair, 2016) sehingga dapat meningkatkan akuntabilitas, mengurangi hilangnya aset, memastikan bahwa catatan akuntansi disusun tepat waktu dan akurat sehingga laporan keuangan dapat disajikan secara andal (Brandsma & Schillemans, 2013; James, 2010; Lisic, Silveri, Song, & Wang, 2015; Pierre, Peters, & Licht, 2018; Reichborn-Kjennerud, 2013). Maka, kajian tentang kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) dan ketidakpatuhan terhadap regulasi perlu dikembangkan.

Fakta terkait praktik SPI di Pemda ditemukan banyak kelemahan. Di Kalimantan Barat misalnya ditemukan lemahnya SPI yang disebabkan oleh kelalaian pejabat dan tidak optimalnya tanggung jawab sehingga menyebabkan kerugian daerah (Aziz, Rahman, Alam, & Said, 2015). Di Jawa Barat, (Prabowo & Cooper, 2016) ditemukan kelemahan SPI yang disebabkan oleh kurangnya koordinasi dan pelimpahan tugas. Di Aceh (Basri & Nabiha, 2014) memaparkan rendahnya kualitas laporan keuangan yang

disebabkan oleh belum kuatnya SPI.

Penelitian terkait kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) telah dilakukan oleh Pierre, Peters, & Licht (2018) yang menunjukkan bahwa jika pemerintah tidak melakukan pengendalian Internal secara efektif dan efisien, akan berdampak pada kinerja keseluruhan termasuk perolehan opini audit. Sementara itu Liu & Lin (2012) menyatakan bahwa deteksi audit dari auditor lokal dapat mendeteksi pelanggaran dan penyimpangan pengeluaran dana pemerintah daerah yang berdampak pada opini audit. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa temuan SPI dan ketidaktaatan terhadap regulasi berdampak negatif terhadap penerimaan opini WTP (Harun, An, & Kahar, 2013; Nurmandi & Kim, 2015). Ini berarti bahwa jika sistem pengendalian Internal dan kepatuhan terhadap undang-undang semakin baik, maka perolehan opini juga akan semakin baik. Sebaliknya, Irawan & McIntyre-Mills (2016) dan Ratmono & Pradopowati (2016) tidak berhasil membuktikan kualitas laporan keuangan yang dilihat dari sistem kontrol internalnya. Audit laporan keuangan telah berkembang menjadi ukuran yang produktif untuk menentukan akurasi bagaimana pemerintah daerah telah menggunakan sumber daya keuangan (Araujo & Tejedo-Romero, 2016; Cohen & Leventis, 2013; Monfardini & Maravic, 2012).

Penelitian-penelitian terkait kualitas laporan keuangan entitas publik telah banyak dilakukan tetapi belum dilakukan secara khusus di Jawa Timur. Padahal, dibandingkan dengan provinsi Jawa lainnya, tren peningkatan opini Jawa Timur tergolong rendah, di bawah 80%. Atau dengan kata lain, perolehan opini WDP lebih tinggi dibanding Provinsi Jawa lainnya. Hal ini memotivasi peneliti untuk meneliti kualitas laporan keuangan melalui opini audit. Padahal, sebagai entitas sektor publik, perolehan opini WTP bermaksud untuk menciptakan kepercayaan masyarakat. Masyitoh, Wardhani, & Setyanigrum (2015) menunjukkan bahwa persepsi masyarakat terkait korupsi pemerintah daerah sangat berelasi dengan opini audit. Oleh karena itu, efisiensi dan efektivitas audit dibutuhkan untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas (Brandsma & Schillemans, 2013; Cabral & Lazzarini, 2014; Cioban, Hlaciuc, & Zaiceanu, 2015; Demircioglu & Audretsch, 2017; Kuhn & Siciliani, 2013; Morozumi & Veiga, 2016). Untuk itu, perlu dikembangkan pene-

litian yang fokus pada kualitas opini audit pemerintah daerah di Jawa Timur dikaitkan dengan ketidaktaatan terhadap regulasi dan kelemahan sistem kendali Internal.

## METODE

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Cara ini dipilih dengan merujuk pada tujuan penelitian yang hendak melakukan konfirmasi teori kualitas opini audit ditinjau dari ketidaktaatan terhadap regulasi dan kelemahan sistem kendali Internal. Data penelitian Tahun 2014, 2015, dan 2016 (semester I maupun semester II) terkait ketidaktaatan terhadap regulasi dan kelemahan sistem kendali internal diperoleh dari Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS). Sumber data tersebut diperoleh dari website resmi BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Timur [www.surabaya.bpk.go.id](http://www.surabaya.bpk.go.id). Penelitian ini menggunakan seluruh pemerintah daerah di Jawa Timur sebagai cakupan populasi; yang laporan keuangannya pada tahun 2014 hingga 2016 menjadi objek pemeriksaan oleh BPK Perwakilan Provinsi Jawa Timur dan opininya sudah tersedia di IHPS. Pemilihan Pemda di Jawa Timur sebagai obyek penelitian dengan pertimbangan bahwa perolehan opini WTP TA di Jawa Timur lebih rendah dibandingkan Provinsi Jawa lainnya. Terdapat 39 Kota di Jawa Timur yang menjadi sampel penelitian sesuai IHPS. Amatan selama tiga tahun audit adalah 2014 hingga 2016. Jadi, total amatan menjadi 117. Peneliti menggunakan teknik pengambilan sampel secara *cluster* (area) sampling karena *cluster* (area) sampling merupakan metode pemilihan sampel dari jumlah kelompok dengan jumlah unit yang lebih kecil. Setiap *cluster* merupakan subpopulasi yang bersama-sama membentuk populasi total (Bradbury, 2017; Butcher, Harrison, & Ross, 2012; Xiao, Yang, Zhang, & Firth, 2016).

Kualitas laporan keuangan diukur menggunakan opini audit yang diperoleh pemerintah daerah. Opini audit merupakan ukuran penting yang menunjukkan seberapa mampu pemerintah daerah menunjukkan akuntabilitasnya kepada publik. Akuntabilitas ini pula yang menjadi tendensi penyelenggaraan pemerintah daerah yang bersih. Selain itu, akuntabilitas yang baik mencerminkan *good government governance* dalam pengelolaan keuangannya (Jones & Beattie, 2015; Rusmin, Astami, & Scully, 2014). Jadi, opini audit merupakan bentuk konkrit

akuntabilitas dan komitmen pemerintah daerah sebagai entitas publik atas tuntutan publik. Opini yang baik membuktikan bahwa pemerintah daerah mampu menyusun dan melaporkan laporan keuangan secara cermat, kredibel, dan andal. Mengacu pada Irawan & McIntyre-Mills (2016) kategori variabel dependen dalam penelitian ini dibagi menjadi dua yaitu predikat 1 bagi pemerintah daerah dengan opini WTP dan pemerintah daerah dengan opini Non-WTP diberi predikat 0.

Pengendalian internal tersistem (SPI) menurut Permendagri Nomor 4 tahun 2008 merupakan komunikasi proses manajemen yang harus dikomunikasikan ke publik berupa capaian kinerja yang menggambarkan keandalan pelaporan entitas publik, kepatuhan terhadap regulasi, serta sistem kontrol internal yang mencerminkan efisiensi dan efektivitas pengelolaan. Rancangan atas SPI untuk pemerintah daerah harus berpedoman pada PP Nomor 66 tahun 2008.

Bukan hal yang mudah bagi entitas pemerintah daerah dengan segala kompleksitasnya untuk menjamin ketepatan dan keandalan laporan keuangannya tanpa pengendalian internal tersistem dan terintegrasi (Atmaja & Probohudono, 2015). Kelemahan pengendalian internal tersistem diukur berdasarkan temuan yang publikasian BPK untuk setiap pemerintah daerah. Temuan kelemahan SPI dikategorikan menjadi 3, mencakup sistem akuntansi, sistem kontrol internal, dan sistem kendali belanja dan anggaran pemerintah daerah. Data ini dihimpun dari IHPS semester 2014 hingga 2016 (semester 1).

Ketidakpatuhan terhadap undang-undang dihitung dari jumlah temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. IHPS mengatribusi penyimpangan atas kepatuhan pada perundang-undangan menjadi 7, dimulai dari potensi kerugian, kurangnya penerimaan, dan penyimpangan administrasi. Penelitian ini menggunakan analisis *binnary logistic regression* dengan *software* SPSS. Alat ini dipilih dengan mempertimbangkan variabel dependen merupakan variabel biner atau kategorikal. Dengan kata lain, regresi logistic digunakan untuk memperoleh gambaran pengaruh ketidaktaatan regulasi dan lemahnya sistem kontrol internal terhadap kualitas opini audit yang merupakan variabel biner. Penelitian ini mengategori variabel dependen (opini) menjadi dua yaitu predikat 1 bagi pemerintah

daerah dengan opini WTP dan pemerintah daerah dengan opini Non-WTP diberi predikat 0 (nol). Hal ini sesuai dengan cara yang digunakan Irawan & McIntyre-Mills (2016). Tidak diperlukan uji batas normal data dan uji persyaratan untuk memenuhi asumsi klasik dalam regresi logistic (Dyckman & Zeff, 2014). Persamaan penelitian dimodelkan sebagai berikut,

$$KLK = \beta \varepsilon + \beta \varepsilon \text{ SKI} + \beta \varepsilon \text{ KPU} + \varepsilon$$

Keterangan:

KLK = Kualitas laporan keuangan pemerintah daerah (diukur melalui opini)  
 $\beta$  = Konstanta  
 SKI = Lemahnya sistem kontrol internal  
 KPU = Ketidaktaatan pada regulasi  
 $\varepsilon$  = Error

Analisis dilakukan dengan melihat nilai signifikansi *p-value* pada derajat  $\alpha$  0,05. Jika *p-value* menunjukkan nilai > 0,05, dapat disimpulkan bahwa opini audit pemerintah daerah tidak mampu dibuktikan berdasarkan ketidaktaatan pada regulasi dan lemahnya kontrol internal tersistem.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

**Statistik deskriptif.** Statistik deskriptif dapat memberi gambaran melalui pembacaan atas nilai maksimum, *sum*, *range*, *varian*, standar deviasi, dan nilai rerata (*mean*) (Dyckman & Zeff, 2014). Berdasarkan Tabel 1 dapat diketahui bahwa variabel dependen (Y) kualitas laporan keuangan yang diukur melalui opini (KLK) minimum bernilai 0,00 dan maksimum bernilai 1,00 karena variabel tersebut adalah dibentuk dengan *dummy*, yaitu 0 untuk pemerintah daerah yang mendapatkan opini Non-WTP dan 1 untuk pemerintah daerah yang mendapatkan opini WTP. Kemudian variabel Ketidaktaatan pada Perundang-Undangan (KPU) memiliki mean sebesar 7,62 dengan standar deviasi 3,75, serta nilai minimum 1,00 berarti temuan kelemahan KPU terendah adalah

1 kasus dan nilai maksimum 18,00 berarti temuan ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan sebanyak 18 kasus. Sementara itu, kelemahan Sistem Kontrol Internal (SKI) memiliki mean sebesar 8,34 dengan standar deviasi 2,92 serta nilai minimum 3,00 berarti temuan kelemahan SKI terendah adalah 3 kasus dan nilai maksimum 17,00 berarti temuan kelemahan SKI tertinggi adalah 17 kasus.

Penilaian keseluruhan model fit (*overall fit model*). Penilaian atas *overall fit model* dapat menggunakan statistik *2 log Likelihood* atau *-2logL*. Akan terdapat perbedaan nilai *-2logL* yang hanya melibatkan konstanta saja dengan *-2logL* yang melibatkan konstanta dengan variabel bebas. Jika *-2logL* yang melibatkan konstanta dengan variabel bebas bernilai lebih rendah daripada *-2logL* yang hanya melibatkan konstanta saja dapat membentuk simpulan bahwa banyaknya variabel independen dapat memperbaiki model fit (Christensen, Elder, & Glover, 2015; Dyckman & Zeff, 2014). Jadi, pada *-2logL* pada block 0 dan block 1, apabila nilai *-2logL* pada block 1 lebih besar dari *-2logL* pada block 0 maka model tersebut merupakan model regresi yang baik. Hasil lebih rinci dapat dilihat pada Tabel 2.

Berdasarkan Tabel 2, nilai *-2logL* dari block 0 yang awalnya 152,761 menjadi 142,590 pada block 1, penurunan *-2logL* sebesar 10,171 tersebut berarti tambahan variabel bebas ke persamaan dapat meningkatkan model fit dan juga memperbaiki model regresi (Christensen, Elder, & Glover, 2015; Dyckman & Zeff, 2014). Ini berarti model dan data fit (cocok).

Uji kebermaknaan model. Koefisien ini dimaksudkan untuk memberi penjelasan kemampuan variabel ketidaktaatan terhadap regulasi dan lemahnya sistem kontrol internal terhadap kualitas opini audit. *R2* dalam regresi logistik dapat dicapai dengan *R Square* berbentuk Nagelkerke (lihat Tabel 3). Model ini memodifikasi koefisien Snell *R* dan nilai koefisien Cox sehingga dapat dipas-tikan nilai variatif dalam rentang 0 hingga 1. Caranya adalah membagi nilai Snell dan

**Tabel 1. Statistik Deskriptif**

	Minimal	Maksimal	Rerata	Deviasi
KLK	0	1	0,359	0,48176
SKI	3	17	8,3419	2,92481
KPU	1	18	7,6239	3,75253



**Tabel 2. Komparasi Nilai dengan -2logL**

-2logL	Nilai
Block 0	152.761
Block 1	142.590

nilai Cox dengan nilai maksimalnya. Nilai R Nagelkerke dianggap baik jika mendekati satu, yang berarti kemampuan menjelaskan variabel terikat semakin baik.

Nilai determinasi dapat dilihat pada Tabel 3. Pada tabel tersebut R Square Nagelkerke dari perhitungan SPSS sebesar 0,114 atau 11,4%. Hal tersebut berarti variabel terikat yaitu KLK dapat dijelaskan oleh SPI dan KPU (variabel terikat) yaitu secara simultan sebesar 11,4%, sedangkan sisanya 88,6% dimungkinkan merupakan atribut yang tidak teruji di dalam model.

**Uji kelayakan model persamaan.** Uji kelayakan model bermaksud menguji apakah variabel tidak terikat berpengaruh terhadap *odds* variabel tak bebas (Alvarez, 2015; Kan & Zhou, 2017) dan apakah model sesuai dengan data sehingga dapat dikatakan tidak terdapat perbedaan antara model dan data atau model fit dan data. Dalam regresi logistik biner uji kelayakan model dapat ditentukan dari hasil pengujian Hosmer and Lemeshow dengan syarat jika nilai signifikansi Lemeshow dan Hosmer lebih dari 0,05. Hasil mengenai uji ini dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4 menunjukkan bahwa nilai signifikansi model lebih dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa model persamaan layak untuk dilakukan pengujian.

Selanjutnya, peneliti membuat uji klasifikasi. Uji ini digunakan untuk menguji kekuatan prediksi model dan mengestimasi nilai yang benar ataupun nilai yang kurang benar. Hasil lebih lengkap dapat dilihat pada Tabel 5.

Tabel 5 menyajikan bahwa 75 Pemda yang meraih opini Non-WTP diprediksi terdapat 9 pemerintah daerah dengan opini WTP dan 66 pemerintah daerah dengan opini selain WTP dan dengan persentase kebenaran 88,0% sedangkan dari 42 pemerintah daerah yang memperoleh opini WTP diprediksi terdapat 30 pemerintah daerah yang mendapat opini Non-WTP dan 12 pe-

merintah daerah yang mendapat opini WTP dengan persentase kebenaran 28,6%. Nilai overall percentage membuktikan bahwa ketepatan prediksi model secara keseluruhan adalah 66,7%.

Hasil uji persamaan. Pembentukan model regresi dilihat dari hasil pengujian variables in the equation yang disajikan pada Tabel 6. Koefisien regresi SPI (X1) bertanda negatif (-0,168), sama seperti koefisien regresi X1, koefisien regresi KPU (X) juga bertanda negatif (-0,106). Hal tersebut mengindikasikan bahwa pengaruh SPI dan KPU terhadap KLK bersifat negatif. Artinya, penurunan kualitas opini audit merefleksikan lemahnya kontrol internal yang tersistem dan ketidaktaatan terhadap regulasi.

Berdasarkan hasil pada Tabel 6, nilai koefisien regresi variabel SPI -0,168 dengan *p-value* sebesar 0,028 dan tingkat signifikansi  $\alpha$  0,05. Karena probabilitas 0,028 kurang dari 5%, maka pengujian pertama tidak berhasil ditolak. Disimpulkan bahwa variabel SPI berpengaruh terhadap kualitas laporan keuangan yang diukur melalui opini (KLK). Sementara itu, nilai koefisien regresi pada variabel KPU -0,106 dengan *p-value* sebesar 0,074 dan tingkat signifikansi  $\alpha$  sebesar 5%. Nilai probabilitas 0,074 lebih dari 5% maka pengujian kedua tidak berhasil diterima. Hal tersebut berarti variabel KPU tidak mempengaruhi kualitas pertanggungjawaban moneter yang diukur melalui opini (KLK).

Pengaruh lemahnya kontrol internal tersistem pada kualitas pertanggungjawaban moneter Pemda. Pengujian pertama menggambarkan lemahnya kontrol internal tersistem berdampak negatif pada kualitas pertanggungjawaban moneter Pemda (LK Pemda) di Jawa Timur (Jatim) yang diukur melalui opini (KLK). Hasil penelitian ini mengonfirmasikan telaah empiris Yurniwati & Rizaldi (2015) dan Lewis & Oosterman (2011) tetapi tidak mendukung penelitian Irawan & McIntyre-Mills (2016) dan Ratmono & Prado-

**Tabel 3. Pengujian Determinasi**

Nilai -2 Log	Nilai Cox dan Snell	Nilai Nagelkerke
142,590 <sup>a</sup>	0,083	0,114

**Tabel 4. Uji Model Fit**

Nilai Chi	df	Signifikansi
9,781	8	0,281

powati (2016).

Hasil uji menunjukkan bahwa lemahnya kontrol internal tersistem (SPI) berelasi negatif pada kualitas pertanggungjawaban moneter Pemda (LK Pemda) di Jatim. Artinya, semakin rendah temuan atas lemahnya kontrol internal tersistem, maka opini yang akan diperoleh pemerintah daerah akan semakin baik. Sebaliknya, ketika kelemahan SPI ditemukan meningkat, maka kemungkinan pemerintah daerah memperoleh opini yang baik akan menurun. Hal ini dapat dijelaskan bahwa sedikitnya temuan atas kelemahan SPI menunjukkan tingkat ketaatan Pemda di Jatim pada pengendalian internal cukup tinggi. Banyaknya aset kelolaan Pemda di Jawa Timur dapat menjadi peluang masalah pengendalian internal. Jika sistem kontrol internal terkait aset ini lemah, selanjutnya dapat menjadi peluang terjadinya kecurangan akuntansi dan fraud sehingga akan mempengaruhi kualitas laporan keuangan, karena sesuai dengan pernyataan PP tahun 2008 Nomor 60 bahwa kontrol internal tersistem (SPI) dilingkungan Pemda digunakan untuk memenuhi tuntutan publik memberikan keyakinan yang memadai bahwa Pemda mampu mengelola dan mempertanggungjawabkan (akuntabel) dalam mengelola aset moneter secara transparan, efektif, dan efisien.

Ini berarti sistem pengendalian internal telah berfungsi memberi keyakinan memadai akan efisiensi dan efektivitas operasi. Sebaliknya, jika sistem pengendalian internal tidak memadai, keandalan pelaporan keuangan tidak dapat terpenuhi. Laporan keuangan yang disajikan dengan tidak memadainya SPI membuat LK tersebut tidak merepresentasikan realitas yang sesungguhnya, sehingga LK tersebut dapat dikatakan tidak akuntabel. Selaras dengan hal ini López & Rich (2017), Roesel (2017), dan

Yurniwati & Rizaldi (2015) menegaskan desain pengendalian internal dimaksudkan untuk memberi keyakinan memadai akan efisiensi dan efektivitas operasi, derajat LK yang andal, dan ketaatan pada regulasi.

Mengenai predikat opini WTP pemerintah daerah Dwiputrianti (2011) dan Pamungkas, Ibtida, & Avrian (2018) menyatakan bahwa opini WTP pemerintah daerah merupakan cara untuk memperoleh kepercayaan masyarakat terhadap pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang akuntabel. Selain itu, opini yang baik membuktikan kemampuan pemerintah daerah mempertanggungjawabkan kinerjanya kepada publik. Pemeriksaan oleh pihak independen yaitu BPK diperlukan untuk menyatakan pendapat demi meningkatkan derajat LK Pemda. Berdasarkan konsep agensi, Pemda adalah pihak agen dan masyarakat merupakan prinsipal sehingga laporan keuangan yang berkualitas adalah bentuk pertanggungjawaban pemerintah daerah. Selain itu, laporan keuangan dapat menjadi alat *monitoring* bagi masyarakat untuk mengurangi adanya asimetri informasi sehingga dapat menurunkan adanya penyelewengan atau korupsi dari pihak agen (Lewis & Oosterman, 2011). Entitas sektor publik dapat menerapkan konsep keagenan (Ferry, Zakaria, Zakaria, & Slack, 2017; Fitzgerald & Giroux, 2014; Kirk, Brower, & Duncan, 2017). Bahkan, kebijakan dan komitmen publik dapat dianalisis melalui pendekatan dan kerangka agen dan prinsipal (An & Kweon, 2017; Vining & Richards, 2016).

Masyarakat sebagai agen terlanjur memiliki harapan tinggi terhadap hasil audit. Opini WTP dengan demikian seolah menjamin pemeriksaan yang memadai terhadap LK Pemda Jatim atau memenuhi kriteria wajar. Bahkan, masyarakat mempersepsikan bahwa Pemda telah mengelola uang rakyat

**Tabel 5. Tabel Klasifikasi**

Observasi	Prediksi		
	NON-WTP	WTP	Persentase Penerimaan
NON-WTP	66	9	88
WTP	30	12	28,6
Overall Percentage			66,7

**Tabel 6. Hasil Uji Model Penelitian**

	<b>Beta</b>	<b>S.E.</b>	<b>Nilai Wld</b>	<b>Signifikansi</b>	<b>Exp(B)</b>
SPI	-0,168	0,076	4,805	0,028	0,846
KPU	-0,106	0,059	3,186	0,074	0,9
Konstanta	1,553	0,737	4,441	0,035	4,727

dengan baik yang tercermin dari LKPD yang bebas salah saji dan bebas korupsi. Sementara itu, dari sisi Pemda di Jatim sebagai prinsipal, opini WTP merefleksikan penyajian LK Pemda secara wajar. Wajar di sini dimaknai sebagai cara menyajikan LK yang sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum. Keyakinan ini merupakan keyakinan yang bersifat uji petik, bukan uji keseluruhan. Jadi, masih memungkinkan mengandung salah saji yang bersifat tidak material. Dengan kata lain, kewajaran ini bukan menjamin LK Pemda dalam tataran benar 100% karena dokumen yang menjadi bahan pemeriksaan tidak 100% (Dwiputrianti, 2011).

Ketika temuan terhadap kelemahan SPI meningkat maka peluang untuk mendapatkan opini WTP semakin menurun. Oleh karena itu, hal tersebut mempengaruhi kualitas laporan keuangan pemerintah daerah. Talbot & Wiggan (2010) menunjukkan bahwa jika pemerintah tidak melakukan internal kontrol secara efisien dan efektif, selanjutnya mempengaruhi kinerja keseluruhan pengendalian internal sehingga mempengaruhi opini audit. Kelemahan SPI mencerminkan besarnya risiko pengendalian yang terakumulasi dalam peningkatan risiko audit secara keseluruhan serta menurunkan keandalan laporan keuangan. Namun, opini audit tetap bergantung pada materialitas. Selain bertumpu pada materialitas, BPK juga diharuskan menggunakan pertimbangan profesional dalam mengidentifikasi dan memutuskan indikasi lemahnya kontrol internal tersistem dan apakah temuan ini material atau tidak untuk dilaporkan.

Lebih lanjut, Talbot & Wiggan (2010) menjelaskan bahwa ketika pengendalian internal tidak memadai, hal ini dapat menjadi gambaran kemungkinan aset disalahgunakan, keuangan digunakan tanpa hasil, sumber daya umumnya terbuang dan disalahgunakan, karyawan berkinerja buruk, catatan tidak disimpan dan sebagaimana mestinya, serta kegiatan menjadi tidak efektif. Kegiatan yang tidak efektif membuat instansi publik sulit untuk mencapai tujuan. Lebih spesifik lagi, Alfiani, Rahayu, & Nur-

baiti (2017) menjelaskan tidak diperolehnya opini WTP seringkali disebabkan oleh penataan aset milik negara belum tertib, penyajian belum sesuai SAP, pengadaan belum sesuai dengan ketentuan yang berlaku, atau kapabilitas SDM yang lemah. Namun, kelemahan SPI tidak mempengaruhi opini disclaimer (Jamaluddin & Syarifuddin, 2015). Banyaknya sumber pendapatan memang meningkatkan masalah pada pengendalian internal sehingga menuntut penyesuaian atas pengendalian internal yang baik (Pearson, 2014). Artinya, tidak mudah bagi pemerintah daerah untuk menghasilkan laporan keuangan yang andal tanpa adanya sistem pengendalian yang baik dan terintegrasi (Atmaja & Probohudono, 2015).

Bagi Pemda di Jatim, temuan empiris hasil penelitian ini menegaskan pentingnya ketaatan atas pengendalian internal dalam rangka mencapai opini audit WTP. Ketaatan atas sistem kontrol internal yang memadai ini mencerminkan pengelolaan Pemda yang transparan dan akuntabel sekaligus dapat memberi gambaran bahwa tidak ada aset dan keuangan yang disalahgunakan.

Pengaruh ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan terhadap kualitas LK Pemda. Hasil uji menunjukkan bahwa secara statistik KPU tidak mempengaruhi kualitas LK yang diukur melalui opini (KLK). Adapun temuan ketidaktaatan yang dilaporkan BPK antara lain pada aspek salah saji dalam laporan keuangan, aspek efektivitas, aspek efisiensi, dan aspek ekonomis. Hal itu menjadi penyebab tidak tercapainya penerimaan dan juga aspek indiscipliner dalam administrasi sehingga mendorong kerugian Pemda secara potensial yang pada gilirannya juga berdampak merugikan negara.

SPI juga dijelaskan dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri (Permendagri) tahun 2008 Nomor 4 ayat 10 pasal 1 yang mendefinisikan kontrol internal tersistem merupakan sebuah proses yang diciptakan manajemen agar mampu menyajikan keyakinan yang andal terhadap publik tentang kinerja mereka secara keseluruhan meliputi andal-

nya LK Pemda dan ketaatan terhadap regulasi publik. Andainya LK Pemda ini sekaligus menjadi cermin pengelolaan aset moneter Pemda secara efisien dan efektif.

Hasil uji secara statistik ini memang tidak berhasil mendukung temuan empiris Harun, An, & Kahar (2013), Nurmandi & Kim (2015), dan Lewis & Oosterman (2011), tetapi, secara empiris penelitian ini sejalan dengan kajian Alfiani, Rahayu, & Nurbaiti (2017) yang mendeklarasikan jumlah temuan audit atas kepatuhan tidak berpengaruh terhadap opini audit. Alfiani, Rahayu, & Nurbaiti (2017) menjelaskan bahwa temuan yang tidak material lebih banyak dibandingkan temuan yang material meskipun terdapat temuan yang sama dari beberapa tersebut sebelumnya, belum tentu temuan tersebut material. Jadi, dapat dikatakan bahwa ketidakpatuhan pada perundang-undangan bisa saja ditemukan banyak tetapi belum tentu temuan ketidakpatuhan tersebut material. Ini berarti, uji kepatuhan ditimbang berdasarkan dampaknya secara langsung dan material terhadap penyajian laporan finansial yang selanjutnya berdampak pada opini audit.

SPKN (2017) PSP 200 Paragraf A.16 menjelaskan terkait pedoman pemeriksaan bahwa materialitas dikaitkan dengan pengaruhnya terhadap keputusan yang diambil oleh pengguna LK. Materialitas ini bisa diukur dengan aspek kualitatif dan kuantitatif. Dianggap material jika berpengaruh terhadap keputusan yang dibuat oleh pihak-pihak berkepentingan baik dari sisi waktu, sifat, maupun cakupan SOP beserta evaluasinya. Namun, dalam mempertimbangkan materialitas pemeriksa harus menggunakan pertimbangan profesional.

Tidak ada suatu ukuran atau standar baku dalam mempertimbangkan materialitas, namun terdapat faktor yang patut dipikirkan BPK untuk mengidentifikasi materialitas. Pertama, aspek derajat kepentingan *stakeholder* terhadap obyek pemeriksaan seperti LK Pemda. *Stakeholder* memiliki derajat kebutuhan yang sangat signifikan akan aspek legal formal serta taatnya Pemda pada regulasi publik yang berlaku. Kedua, limit dan cakupan materialitas untuk Pemda biasanya lebih konservatif dibandingkan limit dan cakupan yang diterapkan pada entitas korporasi dan pihak swasta. Entitas sektor publik sangat rentan terhadap uji legal formal dan taatnya entitas pada regulasi yang eksis (Siddi, 2016). Jumlah temuan audit

atas kepatuhan akan material dan mempengaruhi opini secara signifikan hanya jika temuan itu mencakup kriteria tersebut serta telah dipertimbangkan secara profesional oleh BPK selaku pemeriksa.

Penelitian Mir & Sutiyono (2013) menjelaskan bahwa temuan audit kepatuhan tidak mempengaruhi tingkat korupsi dan bahwa kemungkinan pelanggaran tersebut tidak material. Penelitian Masyitoh, Wardhani, & Setyanigrum (2015) menyatakan bahwa ketika persepsi korupsi menurun, maka peluang mendapatkan opini meningkat. Oleh karena itu, dalam penelitian ini korupsi dapat dihubungkan dengan kualitas laporan keuangan pemerintah karena jika temuan audit ketidakpatuhan tidak mempengaruhi tingkat korupsi, maka dalam penelitian ini temuan audit ketidakpatuhan juga kurang mempengaruhi kualitas LK yang terukur melalui opini.

Temuan kerugian negara akibat ketidakpatuhan atas regulasi dilaporkan sebanyak 7.282 kasus yang bernilai 7 triliun-an (Atmaja & Probohudono, 2015). Secara umum kerugian negara sering disebabkan oleh perbuatan ketidaksesuaian terhadap hukum sehingga menjadi pertimbangan BPK dalam menerbitkan opini. Penentuan opini sangat bertumpu pada materialitas. Peningkatan temuan audit atas SPI tidak selalu berdampak pada buruknya opini yang diperoleh kota/kabupaten, bergantung pada material/tidak materialnya temuan audit. Mendukung pernyataan ini, Sutopo, Wulandari, Adiati, & Saputra (2017) menegaskan bahwa tingkat materialitas lebih penting banyaknya temuan. Sebagaimana hasil penelitian selama tiga tahun berturut-turut di Kota Cirebon, Cimahi, dan Bandung, temuan audit atas kepemilikan aset tetap tidak mampu mempengaruhi opini disclaimer. Salah satunya adalah bahwa temuan yang material lebih sedikit dari temuan yang tidak material.

Selain itu, alat ukur temuan audit berupa uji kepatuhan terhadap regulasi dan aturan yang berlaku, fraud, serta ketidaktaatan yang secara langsung mempengaruhi secara material penyusunan LK (Alfiani, Rahayu, & Nurbaiti, 2017). Dengan demikian, hanya jumlah temuan audit material yang akan dapat mempengaruhi opini secara signifikan. Jadi, meskipun jumlah temuan audit atas kepatuhan meningkat belum tentu mempengaruhi opini LKPD. Dengan demikian, hasil penelitian ini dapat memberi kontri-



busi bahwa KPU hanya akan mempengaruhi kualitas LK Pemda yang terukur melalui opini jika temuannya bersifat material.

## SIMPULAN

Pencapaian opini WTP bagi entitas Pemerintah Daerah bukan merupakan hal yang mudah. Kompleksitas regulasi dan aspek praktis yang dihadapi Pemerintah Daerah menuntut Pemerintah Daerah dapat mengendalikan aktivitasnya secara tersistem. Wajar jika opini WTP selalu dikaitkan dengan entitas yang mampu mengendalikan sistem internalnya sehingga mampu menyajikan pelaporan finansial secara andal. Selain itu, ketaatan terhadap regulasi menjadi poin penting bagi Pemerintah Daerah karena entitas ini merupakan institusi publik yang bertanggungjawab kepada publik. Capaian opini WTP ibarat prestasi bagi entitas publik yang juga merefleksikan bersihnya entitas publik tersebut dari korupsi. Penelitian ini menguji asosiasi lemahnya kontrol internal tersistem (SPI) dan ketidaktaatan terhadap regulasi atau undang-undang (KPU) yang berlaku pada kualitas LK Pemda yang diwakili opini BPK pada pemerintah daerah Provinsi Jawa Timur pada tahun IHPS 2014, 2015, dan 2016. Temuan secara statistik mengarahkan penelitian ini pada beberapa simpulan seperti dipaparkan berikut.

Pertama, kelemahan Sistem Pengendalian Internal (SPI) berelasi negatif pada kualitas LK Pemda yang diproksi melalui opini Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Artinya, jika entitas sektor publik seperti Pemda memperoleh opini yang baik atau terdapat peningkatan opini disimpulkan bahwa kelemahan terkait sistem pengendalian internal akan menurun, dan begitu juga sebaliknya. Kedua, ketidaktaatan pada regulasi atau aturan yang berlaku (KPU) tidak mempengaruhi kualitas LK Pemda yang diproksi oleh opini yang diterbitkan BPK. Artinya, ketika BPK menemukan adanya ketidakpatuhan terhadap undang-undang, maka hal tersebut tidak mempengaruhi opini BPK. Hal tersebut mungkin disebabkan oleh tingkat materialitas. Temuan yang tidak material lebih banyak dibandingkan temuan yang material meskipun terdapat temuan yang sama dari beberapa tahun sebelumnya, belum tentu temuan tersebut bersifat material. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) juga menyebutkan bahwa penentuan materialitas dipengaruhi oleh luasnya ca-

kupan pemeriksaan, waktu, sifat, serta evaluasi *outcome*. Simpulannya, jumlah temuan hasil pemeriksaan atas ketidaktaatan pada regulasi tidak berelasi signifikan pada opini audit disebabkan tidak materialnya temuan audit di pemerintah daerah.

Peneliti mengakui beberapa keterbatasan dalam tulisan ini. Pertama, variabel kualitas LK Pemda sebagai yang terikat dalam penelitian yang diwakili oleh opini merupakan variabel dummy, sehingga hanya mempunyai dua kategoris (biner). Padahal BPK menyatakan bahwa opini dibagi menjadi empat. Penelitian selanjutnya diharapkan menggunakan regresi ordinal agar dapat mewakili tiap-tiap opini audit. Kedua, nilai angka pemrediksi determinasi yang berfungsi untuk menjelaskan kemampuan variabel bebas dalam menjelaskan variabel tak bebas bernilai rendah. Hal tersebut mengindikasikan bahwa kualitas LK yang diwakili oleh opini tidak dapat dijelaskan seluruhnya oleh variabel kontrol internal tersistem (SPI) dan ketaatan pada regulasi dan aturan yang berlaku (KPU). Penelitian ke depan terkait topik ini dapat mendekatkan atribut lain yang lebih dekat dengan kualitas LK Pemda misalnya tingkat materialitas temuan BPK dan juga efektivitas struktur pengendalian mencakup lingkup pengendalian, prosedur, serta sistem akuntansi yang digunakan.

## DAFTAR RUJUKAN

- Albrecht, C., Malagueno, R., Holland, D., & Sanders, M. (2012). A Cross-Country Perspective On Professional Oversight, Education Standards and Countries' Perceived Level of Corruption. *Cross Cultural Management: An International Journal*, 19(4), 433–454. <https://doi.org/10.1108/13527601211269978>
- Aikins, S. K. (2012). Determinants of Auditee Adoption of Audit Recommendations: Local Government Auditors' Perspectives. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 24(2), 195–220. <https://doi.org/10.1108/JP-BAFM-24-02-2012-B002>
- Alfiani, A. N., Rahayu, S., & Nurbaiti, A. (2017). Jumlah Temuan Audit atas Sistem Pengendalian Internal dan Jumlah Temuan Audit atas Kepatuhan terhadap Opini LKPD Pemerintah Kota/Kabupaten di Jawa Barat. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer (JRAK)*, 9(1), 12–19. <https://dx.doi.org/10.23969/>

- jrak.v9i1.362
- Alvarez, J. L.(2015). Multivariate Robust Estimation of Inequality Indices. *International Journal of Social Economics*, 42(10), 921-945. <https://doi.org/10.1108/IJSE-12-2013-0271>
- Atmaja, R. S. A. W., & Probohudono, A. N. (2015). Analisis Audit BPK RI terkait Kelemahan SPI, Temuan Ketidakpatuhan dan Kerugian Negara. *Jurnal Integritas*, 1(1), 81-110.
- An, W., & Kweon, Y. (2017). Do Higher Government Wages Induce Less Corruption? Cross-Country Panel Evidence. *Journal of Policy Modeling*, 39(5), 809-826. <https://doi.org/10.1016/j.jpolmod.2017.03.001>
- Araujo, J. F. F. E. D., & Tejedro-Romero, F. (2016). Local Government Transparency Index: Determinants of Municipalities' Rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 27-347. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-11-2015-0199>
- Aziz, M. A. A., Rahman, H. A., Alam, M. M., & Said, J. (2015). Enhancement of the Accountability of Public Sectors through Integrity System, Internal Control System and Leadership Practices: A Review Study. *Procedia Economics and Finance*, 28, 163-169. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01096-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01096-5)
- Basri, H., & Nabiha, A. K. S. (2014). Accountability of Local Government: The Case of Aceh Province, Indonesia. *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*, 3(1), 1-14.
- Bradbury, M. E. (2017). Large Audit Firm Premium and Audit Specialisation in the Public Sector. *Accounting & Finance*, 57(3), 657-679. <https://doi.org/10.1111/acfi.12167>
- Brandsma, G. J., & Schillemans, T. (2013). The Accountability Cube: Measuring Accountability. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 23(4), 953-975. <https://doi.org/10.1093/jopart/mus034>
- Butcher, K., Harrison, G., & Ross, B. (2012). Perceptions of Audit Service Quality and Auditor Retention. *International Journal of Auditing*, 17(1), 54-74. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00457.x>
- Cabral, S., & Lazzarini, S. G. (2014). Guarding the Guardians : An Analysis of Investigations against Police Officers in an Internal Affairs Division. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 25(3), 787-829. <https://doi.org/10.1093/jopart/muu001>
- Carlson, D. E., Cowen, J. M., & Fleming, D. J. (2014). Third-Party Governance and Performance Measurement: A Case Study of Publicly Funded Private School Vouchers. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 24(4), 897-922. <https://doi.org/10.1093/jopart/mut017>
- Charron, N., & Lapuente, V. (2010). Does democracy produce quality of government? *European Journal of Political Research*, 49(4), 443-470. <https://doi.org/10.1111/j.1475-6765.2009.01906.x>
- Christensen, B. E., Elder, R. J., & Glover, S. M. (2015). Behind the Numbers: Insights into Large Audit Firm Sampling Policies. *Accounting Horizons*, 29(1), 61-81. <https://doi.org/10.2308/acch-50921>
- Cioban, A. N., Hlaciuc, E., & Zaiceanu, A. M. (2015). The Impact and Results of the Internal Audit Activity Exercised in the Public Sector in Romania. *Procedia Economics and Finance*, 32, 394-399. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01409-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01409-4)
- Coetzee, P. (2016). Contribution of Internal Auditing to Risk Management: Perceptions of Public Sector Senior Management. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 348-364. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2015-0215>
- Cohen, S., & Leventis, S. (2013). An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sector: The Case of Greek LGOs. *Financial Accountability & Management*, 29(1), 74-98. <https://doi.org/10.1111/faam.12003>
- Dahlstrom, C., Lapuente, V., & Teorell, J. (2012). The Merit of Meritocratization: Politics, Bureaucracy, and the Institutional Deterrents of Corruption. *Political Research Quarterly*, 65(3), 656-668. <https://doi.org/10.1177/1065912911408109>
- Demircioglu, M. A., & Audretsch, D. B. (2017). Conditions for Innovation in Public Sector Organizations. *Research Policy*, 46(9), 1681-1691. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2017.05.001>

- org/10.1016/j.respol.2017.08.004
- Dwiputrianti, S. (2011). Scope of Auditing on the Quality of Content in the Indonesian External Public Sector Auditing Reports. *International Review of Public Administration*, 16(3), 133-149. <https://doi.org/10.1080/12294659.2011.10805211>
- Dyckman, T. R., & Zeff, S. A. (2014). Some Methodological Deficiencies in Empirical Research Articles in Accounting. *Accounting Horizons*, 28(3), 695-712. <https://doi.org/10.2308/acch-50818>
- Elder, R. J., Lowensohn, S., & Reck, J. L. (2015). Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 4(1), 73-100. <https://doi.org/10.2308/ogna-51188>
- Fan, H. (2012). Government Performance Auditing Demand Research Based on the Neo Institutional Economics. *China Finance Review International*, 2(2), 100-120. <https://doi.org/10.1108/20441391211215806>
- Ferraz, C., & Finan, F. (2011). Electoral Accountability and Corruption in Local Governments: Evidence from Audit Reports. *American Economic Review*, 101(4), 1274-1311. <https://doi.org/10.1257/aer.101.4.1274>
- Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., & Slack, R. (2017). Watchdogs, Helpers or Protectors? – Internal Auditing in Malaysian Local Government. *Accounting Forum*, 41(4), 375-385. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.10.001>
- Fitzgerald, B. C., & Giroux, G. A. (2014). Voluntary Formation of Audit Committees by Large Municipal Governments. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 67-74. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2014.02.006>
- Harun, An, Y., & Kahar, A. (2013). Implementation and Challenges of Introducing NPM and Accrual Accounting in Indonesian Local Government. *Public Money & Management*, 33(5), 383-388. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.817131>
- Irawan, A. B., & McIntyre-Mills, J. (2016). Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges. *System Research and Behavioral Science*, 33(1), 24-44. <https://doi.org/10.1002/sres.2325>
- Jamaluddin, J., & Syarifuddin, S. (2015). Ambiguitas dan Konflik Peran Serta Independensi sebagai Determinan Kualitas Audit Internal. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(3), 421-431. <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.12.5031>
- James, O. (2010). Performance Measures and Democracy: Information Effects on Citizens in Field and Laboratory Experiments. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21(3), 399-418. <https://doi.org/10.1093/jopart/muq057>
- Jones, G., & Beattie, C. (2015). Local Government Internal Audit Compliance. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 9(3), 59-71. <https://dx.doi.org/10.14453/aabfj.v9i3.5>
- Kan, R., & Zhou, G. (2017). Modeling Non-Normality Using Multivariate T: Implications for Asset Pricing. *China Finance Review International*, 7(1), 2-32. <https://doi.org/10.1108/CFRI-10-2016-0114>
- Kirk, N., Brower, A., & Duncan, R. (2017). New Public Management and Collaboration in Canterbury, New Zealand's Freshwater Management. *Land Use Policy*, 65, 53-61. <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2017.03.034>
- Kuhn, M., & Siciliani, L. (2013). Manipulation and Auditing of Public Sector Contracts. *European Journal of Political Economy*, 32, 251-267. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2013.08.002>
- Lewis, B. D., & Oosterman, A. (2011). Sub-National Government Capital Spending in Indonesia: Level, Structure, and Financing. *Public Administration and Development*, 31(3), 149-158. <https://doi.org/10.1002/pad.582>
- Lisic, L. L., Silveri, S. D., Song, Y., & Wang, K. (2015). Accounting Fraud, Auditing, and the Role of Government Sanctions in China. *Journal of Business Research*, 68(6), 1186-1195. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2014.11.013>
- Liu, J., & Lin, B. (2012). Government Auditing and Corruption Control: Evidence From China's Provincial Panel Data. *China Journal of Accounting Research*, 5(2), 163-186. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.01.002>
- López, D. M., & Rich, K. T. (2017). Geographic Distance and Municipal Internal



- Control Reporting. *Advances in Accounting*, 36, 40-49. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.08.003>
- Masyitoh, R. D., Wardhani, R., & Setyaningrum, D. (2015). Pengaruh Opini Audit, Temuan Audit, dan Tindak Lanjut Hasil Audit terhadap Persepsi Korupsi pada Pemerintah Daerah Tingkat II Tahun 2008-2010. In *Seminar Nasional Akuntansi 18* (pp 1-26). Medan.
- Mir, M., & Sutioyno, W. (2013). Public Sector Financial Management Reform: A Case Study of Local Government Agencies in Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 7(4), 97-117. <http://doi.org/10.14453/aabfj.v7i4.7>
- Monfardini, P., & Maravic, P. V. (2012). Municipal Auditing in Germany and Italy: Explosion, Change, or Recalcitrance? *Financial Accountability & Management*, 28(1), 52-76. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00536.x>
- Morozumi, A., & Veiga, F. J. (2016). Public Spending and Growth: The Role of Government Accountability. *European Economic Review*, 89, 148-171. <https://doi.org/10.1016/j.eurocorev.2016.07.001>
- Nurmandi, A., & Kim, S. (2015). Making E-Procurement Work in a Decentralized Procurement System: A Comparison of Three Indonesian Cities. *International Journal of Public Sector Management*, 28(3), 198-220. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2015-0035>
- Pacini, C. J., Hopwood, W. S., & Sinclair, D. T. (2016). Domestic Asset Tracing: Identifying, Locating and Freezing Stolen and Hidden Assets. *Journal of Forensic Accounting Research*, 1(1), A42-A65.
- Pamungkas, B., Ibtida, R., & Avrian, C. (2018). Factors Influencing Audit Opinion of the Indonesian Municipal Governments' Financial Statements. *Cogent Business & Management*, 5(1), 1-18.
- Pahlevi, A. R., & Setiawan, D. (2017). Apakah Karakteristik Kepala Daerah Berdampak terhadap Kinerja Pemerintahan? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 8(3), 571-582. <https://doi.org/10.18202/jamal.2017.12.7074>
- Pearson, D. (2014). Significant Reforms in Public Sector Audit – Staying Relevant in Times of Change and Challenge. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(1), 150-161. <https://doi.org/10.1108/JAOC-06-2013-0054>
- Pierre, J., Peters, B. G., & Licht, J. D. F. (2018). Is Auditing the New Evaluation? Can It be? Should it be? *International Journal of Public Sector Management*, 31(6), 726-739. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-08-2017-0219>
- Prabowo, H. Y., & Cooper, K. (2016). Re-Understanding Corruption in the Indonesian Public Sector through Three Behavioral Lenses. *Journal of Financial Crime*, 23(4), 1028-1062. <https://doi.org/10.1108/JFC-08-2015-0039>
- Ratmono, D., & Pradopowati, A. (2016). Determinan Fraud Belanja Bantuan Sosial Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(3), 322-334. <https://doi.org/10.18202/jamal.2016.12.7024>
- Reddic, W., Shelton, S. W., & Shmagel, G. K. (2017). A Repeat Offender of Corruption: South MunaiGas Case Study. *Journal of Forensic Accounting Research*, 2(1), A91-A107. <https://doi.org/10.2308/jfar-51930>
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway. *Public Administration*, 91(3), 680-695. <https://doi.org/10.1111/padm.12025>
- Roesel, F. (2017). Do Mergers of Large Local Governments Reduce Expenditures? – Evidence from Germany Using the Synthetic Control Method. *European Journal of Political Economy*, 50, 22-36. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2017.10.002>
- Rusmin, Astami, E. W., & Scully, G. (2014). Local Government Units in Indonesia: Demographic Attributes and Differences in Financial Condition. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 8(2), 88-109. <https://dx.doi.org/10.14453/aabfj.v8i2.7>
- Siddi, P. (2016). Peran Karakteristik Keuangan dan Opini Audit dalam Meningkatkan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(3), 419-436. <https://doi.org/10.18202/jamal.2016.12.7030>
- Sutopo, B., Wulandari, T. R., Adiati, A. K., & Saputra, D. A. (2017). E-Government, Audit Opinion, and Performance of Local Government Administration in Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(4), 6-22. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i4.2>



- Talbot, C., & Wiggan, J. (2010). The Public Value of the National Audit Office. *International Journal of Public Sector Management*, 23(1), 54-70. <https://doi.org/10.1108/09513551011012321>
- Vining, A. R., & Richards, J. (2016). Indigenous Economic Development in Canada: Confronting Principal-Agent and Principal-Principal Problems to Reduce Resource Rent Dissipation. *Resources Policy*, 49, 358-367. <https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2016.07.006>
- Xiao, J. Z., Yang, S., Zhang, X., & Firth, M. (2016). Institutional Arrangements and Government Audit Independence in China. *Abacus*, 52(3), 532-567. <https://doi.org/10.1111/abac.12086>
- Yurniwati, & Rizaldi, A. (2015). Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 844-850. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.11.111>